

Audience publique du 15 juillet 2010

Recours formé par
la société ... S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26051 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 septembre 2009 par Maître Alexandre Cayphas, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.A. (anc. ... S.A.), établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 juin 2009 ayant déclaré irrecevables les réclamations dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2004 et ayant rejeté comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2002, 2003 et 2004, tous émis le 29 décembre 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 janvier 2010 par Maître Alexandre Cayphas au nom de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pascale Sicurani, en remplacement de Maître Alexandre Cayphas, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

En date du 29 décembre 2006, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la société ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de l'impôt commercial communal ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2002, 2003 et 2004.

Par lettre de son mandataire du 29 mars 2007, la société ... introduisit une réclamation contre les prédits bulletins d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », dans la mesure où le bureau d'imposition avait refusé la déduction de frais de voiture et les avait requalifiés comme distributions cachées de bénéfices.

Par une décision du 3 juin 2009, référencée sous le numéro du rôle C 13895, le directeur rejeta les réclamations de la société ... dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2004 comme irrecevables pour défaut d'intérêt et rejeta comme non fondées les réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2002, 2003 et 2004. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 30 mars 2007 par Me Alexandre Cayphas, au nom de la société anonyme ... avec siège social à L-1750 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de l'impôt commercial communal ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2002, 2003 et 2004, tous émis le 29 décembre 2006 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 25 mars 2008 ainsi que les réponses y relatives de la réclamante entrées le 5 mai 2008, le 20 juin 2008 et le 5 septembre 2008 ;

Vu les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir intégralement déduit les frais de voiture et d'avoir requalifié ces frais comme distributions cachées de bénéfices ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1^{er} AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que le montant de l'impôt commercial communal de l'année 2004 ont été fixés à 0 (zéro) euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation d'une cote positive ;

Considérant qu'il s'ensuit que la requête doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2004, tous émis le 29 décembre 2006 ;

II.

Considérant qu'il se dégage du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices imposées au titre des années litigieuses comprennent les frais d'une voiture de service Mercedes que la réclamante a mise à la disposition de son administrateur-délégué, Monsieur ... ; que cette mise à disposition n'est pas contestée par la réclamante ;

Considérant que les frais de voiture refusés par le bureau d'imposition se sont élevés à 18.013,85 euros pour l'année 2002, à 27.779,84 euros pour l'année 2003 et à 43.231,40 euros pour l'année 2004 ;

Considérant que la réclamante a pour objet social tous travaux dans les branches d'électricité industrielle et électromécanique, le conseil dans les domaines électrotechnique, électrothermique et thermonucléaire ainsi que l'importation et l'exportation, l'achat et la vente en gros, le négoce, la représentation, la distribution, la commercialisation de produits et d'articles industriels de tous genres et toutes prestations de services relatives à ces activités ;

Considérant que dans sa requête la réclamante soutient que Monsieur ... exercerait « la fonction d'administrateur-délégué à la gestion journalière ainsi que celle

de technico-commercial » ; qu'il utiliserait son véhicule de fonction exclusivement pour des besoins professionnels et qu'il disposerait également d'une voiture privée ;

que quant à l'existence d'un carnet de bord la réclamante estime que la voiture Mercedes aurait été dédiée exclusivement à usage professionnel et qu'un carnet de bord n'a pas été tenu ;

en ce qui concerne un avantage en nature éventuel accordé à l'administrateur-délégué

Considérant que la réclamante estime que, dans le cas où une utilisation mixte de la voiture devrait être retenue, l'administrateur-délégué devrait, tout au plus, être imposé, en tant que salarié, sur un avantage en nature d'une valeur mensuelle équivalente à 1,5 pour cent de la valeur du véhicule neuf, TVA et options comprises ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction au contentieux que lors d'une vérification des retenues d'impôt pour les années litigieuses le bureau de la retenue d'impôt sur traitements et salaires Luxembourg 1 n'a pas constaté que la réclamante aurait accordé un avantage en nature à son salarié ;

Considérant que dans le cas où la mise à disposition de la voiture de service tire son origine du contrat de travail entre le salarié et son employeur, l'avantage est considéré comme octroyé par ce dernier, sans que le salarié ne dispose d'un pouvoir de décision quant à l'octroi ;

Considérant que les tableaux d'amortissement fournis pour les années litigieuses ne renseignent que deux voitures dont l'une a été mise à la disposition de l'administrateur-délégué ;

Considérant qu'en l'espèce le contrat de travail entre la réclamante et son administrateur-délégué ne renseigne aucunement sur la mise à disposition d'une voiture de service au salarié ; qu'il résulte que l'administrateur-délégué a bénéficié d'un avantage non pas sur base de son contrat de travail, mais sur base d'une autre qualité ;

en ce qui concerne une distribution cachée de bénéfices

Considérant que suite aux mesures d'instructions dans le cadre du présent recours, la réclamante a été invitée à présenter le procès-verbal avec la liste de présence des actionnaires de l'assemblée générale statuant sur les comptes annuels des exercices 2002, 2003 et 2004 ainsi que de l'assemblée générale extraordinaire du 15 avril 2002 et de celle du 4 juin 2003;

Considérant qu'il ressort des pièces fournies que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 15 avril 2002 M. ... a été nommé administrateur-délégué de la réclamante, elle-même s'étant constituée en date du 21 mars 2002 ;

que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 4 juin 2003, la réclamante a modifié sa dénomination en ... S.A. ; qu'il ressort de la liste de présence de l'assemblée que les actionnaires de la réclamante étaient la société ... (99 actions) et la société MMM s.à.r.l. (1 action) ;

qu'il résulte du procès-verbal et de la liste de présence des actionnaires de l'assemblée générale statuant sur les comptes annuels des années 2003 et 2004, ceux de l'année 2002 faisant défaut, que les actions de la réclamante, qualifiées d'actions au porteur, étaient détenues par le sieur BBB (99 actions) et la société MMM s.à.r.l. (1 action) ;

que dans sa réponse aux mesures d'instruction la réclamante ne se prononce pas au sujet des propriétaires économiques de la société ;

Considérant qu'aux termes de l'article 6 des statuts de la réclamante les actions sont nominatives ou au porteur, au choix de l'actionnaire ; qu'en l'espèce il ressort de la liste de présence des actionnaires statuant sur les comptes annuels des années 2003 et 2004 que l'actionnaire principal, détenant 99 des 100 actions, a choisi que ses actions étaient au porteur ;

Considérant que, par opposition à l'action nominative, la propriété de l'action au porteur n'est pas actée moyennant une inscription sur le registre des actions contenant la désignation précise de chaque actionnaire et l'indication du nombre de ses actions ; que la cession de l'action au porteur s'opère par la seule tradition du titre (articles 41 et 42 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales) ;

Considérant qu'il n'est pas établi qui ont été les actionnaires réels ni les propriétaires économiques de la réclamante depuis sa création ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ; que tant les avantages directs qu'indirects peuvent donc constituer une distribution cachée de bénéfices ;

Considérant que, dans des conditions similaires entre tiers, une personne physique ou morale indépendante n'aurait pas mis à disposition une voiture de service à une autre personne sans contrepartie ; que l'administrateur-délégué n'aurait pas pu obtenir cet avantage en l'absence d'un lien spécial ;

Considérant que « l'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées. » (Cour Adm. du 01.02.2000, n°11318C du rôle) ;

Considérant que les frais de la voiture de service comprenant l'amortissement, les frais de réparations et d'entretien et les impôts et assurances représentent un avantage direct dont l'administrateur-délégué a bénéficié ; qu'il y a lieu de confirmer la reprise des frais de voiture et la requalification de ces frais comme distributions cachées de bénéfices effectuée par le bureau d'imposition pour les années litigieuses ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles sont dirigées contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2004 ;

reçoit les réclamations en la forme en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2002 ;

reçoit les réclamations en la forme en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2003 ;

reçoit la réclamation en la forme en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux de l'année 2004 ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 septembre 2009, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 3 juin 2009.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, des bulletins de l'impôt commercial communal ainsi que des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... expose qu'elle aurait mis à disposition de son administrateur-délégué, Monsieur ..., un véhicule de fonction, afin de lui permettre de se rendre sur les différents chantiers pour en assurer la supervision et afin de représenter la société et d'en assurer la promotion et la prospection des clients. Afin de promouvoir une bonne image de la société, le choix aurait été porté sur un véhicule de type Mercedes 230/SL 500. La partie demanderesse affirme que l'usage de ce véhicule aurait été strictement professionnel, de sorte qu'il n'y aurait pas eu lieu de tenir un carnet de bord. Elle explique qu'au titre des années 2002, 2003 et 2004, elle aurait comptabilisé les dépenses du véhicule de marque Mercedes en charges pour des montants de 18.013,85 euros, 27.779,84 euros et 43.231,40 euros. Elle explique encore que le véhicule de fonction utilisé par Monsieur ... aurait été acquis le 2 mai 2002 et revendu le 30 juin 2004 avec une moins-value, également comptabilisée en charges, en raison d'une perte de valeur suite au vol du véhicule en date du 31 octobre 2003.

En droit, la partie demanderesse reproche à l'administration fiscale d'avoir refusé la déduction des frais du véhicule de fonction de Monsieur ... et d'avoir requalifié ces frais comme distributions cachées de bénéfices. Elle fait valoir dans ce contexte que Monsieur ... n'aurait à aucun moment détenu des actions de la société, en renvoyant sur ce point aux listes de présence des assemblées générales qu'elle verse à l'appui de sa requête, et qu'il n'aurait pas non plus été le bénéficiaire économique de la société, en affirmant que le bénéficiaire économique de la société serait un dénommé BBB. Elle souligne ensuite que le véhicule en question aurait constitué un outil de travail, alors que son usage aurait été strictement réservé aux trajets professionnels de Monsieur ..., qui disposait d'ailleurs d'une voiture privée, de sorte que la mise à disposition du véhicule au profit de Monsieur ... ne saurait être considérée comme un avantage accordé à ce dernier sans contrepartie.

En ordre subsidiaire, la partie demanderesse soutient, pour le cas où par impossible une utilisation privée du véhicule par Monsieur ... pourrait être retenue, que cette mise à disposition devrait être considérée comme l'octroi d'un avantage en nature à un salarié et devrait partant entraîner un recalcul des retenues à la source opérées par elle sur les salaires versés à Monsieur

Enfin, la partie demanderesse soutient que ce serait à tort que le directeur aurait déclaré irrecevable sa réclamation en tant qu'elle est dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004 pour défaut d'intérêt, au motif que malgré la fixation d'une cote d'impôt à zéro euro, la décision de l'administration aurait une incidence directe sur le montant de la perte et qu'elle aurait un intérêt à obtenir sa fixation exacte en vue du report de perte dont elle bénéficierait, le cas échéant, les exercices subséquents.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a déclaré irrecevable la réclamation pour défaut d'intérêt pour autant qu'elle est dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, dans la mesure où ceux-ci ont retenu une cote d'impôt zéro et que la demanderesse n'a pas prétendu à la fixation d'une cote d'impôt positive.

Aux termes du paragraphe 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief. Un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief.

Dans l'hypothèse d'un bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro euro, donc pas de cote d'impôt positive, et qui reconnaît en plus une perte d'exploitation dans le chef du contribuable au titre de l'exercice en question, la perte retenue dans un tel bulletin n'a pas la valeur d'une décision définitive et irrévocable pour les années d'imposition ultérieures au cours desquelles la perte donnera lieu à un report de perte. La détermination définitive et irrévocable de cette perte n'aura lieu que dans le bulletin relatif à l'année d'imposition pendant laquelle le report de perte sera pris en considération pour se répercuter sur la cote d'impôt (Jean Olinger, *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes fiscales, nos 81-85, p. 103). Le contribuable n'est cependant pas admis à introduire un recours directement contre le bulletin fixant une cote d'impôt égale à zéro, mais doit contester le montant de la perte retenue dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro.

En l'espèce, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2004, tout en fixant une cote d'impôt égale à zéro euro, retiennent un bénéfice commercial négatif. Il s'ensuit qu'une réclamation n'est pas admise contre ces bulletins, mais seulement contre les bulletins d'impôt futurs opérant report de la perte.

C'est partant à bon droit que le directeur a déclaré irrecevable la réclamation de la partie demanderesse en tant que dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2004 pour défaut d'intérêt.

Quant au bien-fondé de l'imposition, la partie demanderesse conteste le refus de l'administration d'admettre la déduction des frais de voiture comme dépenses d'exploitation.

Aux termes de l'article 45 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Il appartient au contribuable de justifier de la réalité et du caractère professionnel des dépenses qu'il entend déduire de ses recettes.

Les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ne connaissent pas de limitation quant à leur montant. Le contribuable est seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance (N. Fehlen, *La détermination du revenu soumis à l'impôt*, Etudes fiscales, nos. 99-102, p. 41).

En l'espèce, il est constant que la société ... a comptabilisé en charges les dépenses d'un véhicule de type Mercedes 230/SL 500 au titre des années 2002, 2003 et 2004 pour des montants de 18.013,85 euros, 27.779,84 euros et 43.231,40 euros, le montant comptabilisé au titre de l'année 2004 incluant le montant de la perte réalisée sur la vente du véhicule à la suite de son vol.

Il ressort encore des pièces du dossier que la société ... a été constituée le 21 mars 2002, que par contrat de travail daté du 1^{er} avril 2002, elle a engagé Monsieur ... « *en qualité d'administrateur délégué* » pour un salaire mensuel brut de 2.540,90 euros, et que le 15 avril 2002, l'assemblée générale des actionnaires de la société a nommé Monsieur ... administrateur-délégué avec pouvoir d'engager la société par sa seule signature. Il se dégage par ailleurs d'une facture établie par la société VVV, établie à..., que la société ..., alors établie à la même adresse, a acquis le 2 mai 2002 un véhicule de type Mercedes 230/SL 500, mis en circulation pour la première fois le 26 mars 2002, immatriculé VE 500, au prix global de 106.599,25 euros. Ce même véhicule, après avoir été volé le 31 octobre 2003 et retrouvé en décembre 2003, a été vendu par la société ... le 30 juin 2004 au prix de 28.925 euros.

Il convient tout d'abord de relever que la copie non signée du contrat de travail figurant au dossier fiscal conclu entre la société demanderesse et Monsieur ... ne prévoit pas qu'une voiture de service est mise à la disposition du salarié. D'autre part, la partie demanderesse n'a pas contesté l'affirmation du directeur selon laquelle un avantage en nature n'a pas été constaté par le bureau de la retenue d'impôt sur rémunérations Luxembourg 1.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que le véhicule en question n'a pas été mis à la disposition de Monsieur ... en vertu de son contrat de travail. Si la partie demanderesse affirme que le véhicule aurait été utilisé exclusivement pour le compte de la société par Monsieur ... qui disposerait d'une voiture privée de sorte à exclure toute utilisation privée du véhicule, ces affirmations, en l'absence d'éléments probants concrets et notamment d'un carnet de bord, sont restées à l'état de simple allégation, une utilisation privée ne pouvant ainsi pas être exclue.

Il n'y a pas non plus lieu de faire droit à la demande de la partie demanderesse, formulée en ordre subsidiaire, pour le cas où une utilisation privée serait retenue par le tribunal, et tendant à voir qualifier la mise à disposition du véhicule comme un avantage en nature à un salarié, au vu de la double qualité de Monsieur ... d'administrateur-délégué et de salarié de la société ..., étant donné qu'un tel avantage en nature n'a pas été déclaré par la demanderesse.

Il y a dès lors lieu d'examiner si Monsieur ... a bénéficié de cet avantage en vertu d'une autre qualité.

L'article 164 LIR dispose que :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'alinéa 3 de l'article 164 LIR existent si un associé, sociétaire ou un intéressé reçoit, ne serait-ce qu'indirectement, d'une société un avantage qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien spécial, c'est-à-dire que ladite disposition légale vise la situation où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

En outre, l'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (cf. Cour adm. 1^{er} février 2000, n° 11318C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 305).

En l'espèce, la société ... a déduit comme dépenses d'exploitation, au titre des années 2002, 2003 et 2004, les dépenses du véhicule de marque Mercedes, mis à disposition de son administrateur-délégué salarié, Monsieur ..., pour des montants de 18.013,85 euros, 27.779,84 euros et 43.231,40 euros.

Il ressort toutefois des éléments du dossier que la société a accusé un bénéfice de 6.284,45 euros en 2002, une perte de 6.628,55 euros en 2003 et une perte de 78.234,87 euros en 2004, tandis que les frais du véhicule se sont élevés aux montants de 18.013,85 euros, 27.779,84 euros et 43.231,40 euros pour les années 2002, 2003 et 2004. Il est encore constant que Monsieur ... a gagné au titre des années 2002, 2003 et 2004 un salaire annuel de respectivement 53.225 euros, 45.732,50 euros et 30.942,09 euros.

Dans le cadre de sa réclamation devant le directeur, tout comme dans le cadre de la présente instance, la partie demanderesse conteste que Monsieur ... se soit vu accorder un avantage sans contrepartie effective. Elle conteste ainsi que Monsieur ... soit le détenteur des actions de la société ..., respectivement qu'il soit le bénéficiaire économique de la société. A l'appui de ses contestations, elle a soumis au tribunal les listes de présence des assemblées générales de la société des années 2003 et 2004, ainsi

qu'une attestation du 19 août 2009, signée par un dénommé BBB, de nationalité belge, déclarant être le bénéficiaire économique des titres de la société

Il se dégage de l'acte de constitution de la société demanderesse, tel que publié au Mémorial et figurant au dossier fiscal, que la société a été constituée par la société de droit anglais ..., ayant souscrit 99 actions, et par la société de droit luxembourgeois MMM S.à.r.l., ayant souscrit une action. Il ressort encore des listes de présence produites en cause que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 4 mai 2003, les 100 actions au porteur ont été détenues par la société ... à raison de 99 actions et par la société MMM S.à.r.l. à raison d'une action au porteur et que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 12 mai 2004, 99 actions au porteur ont été détenues par le dénommé BBB, et une action au porteur par la société MMM S.à.r.l.

Dès lors que la propriété d'une action au porteur de la société ... n'est pas actée sur un registre, contrairement aux actions nominatives dont la propriété s'établit par une inscription sur le registre des actions nominatives, et que la cession d'une action au porteur s'opère par la seule tradition du titre conformément à l'article 40 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, c'est à juste titre que le directeur a conclu que l'identité réelle des actionnaires ou des propriétaires économiques de la société ... n'est pas établie à suffisance de droit. En effet, les listes de présence versées en cause par la demanderesse, tout comme l'attestation d'un dénommé BBB ne permettent pas, à défaut d'autres éléments de preuve plus tangibles, d'établir à suffisance de droit qui sont les actionnaires réels respectivement les bénéficiaires économiques de la société demanderesse.

Au vu des doutes subsistant ainsi sur l'identité réelle des actionnaires respectivement des bénéficiaires économiques de la société ..., que les développements et les pièces fournis dans le cadre de la présente instance par la partie demanderesse n'ont pas réussi à enlever, et en présence d'indices allant dans le sens de l'allocation d'un avantage à Monsieur ... sans contrepartie effective, c'est partant à bon droit que le directeur a confirmé la décision du bureau d'imposition ayant refusé la déduction des frais du véhicule de marque Mercedes et les ayant requalifiés comme distributions cachées de bénéfices.

Quant à la demande de la partie demanderesse formulée dans son mémoire en réplique tendant à voir admettre qu'aucun avantage n'aurait été accordé à Monsieur ... après le 31 octobre 2003, date du vol du véhicule de marque Mercedes, avec comme conséquence que les frais de voiture supportés par la société après cette date ne pourraient pas être requalifiés en distributions cachées de bénéfices, celle-ci est à rejeter comme non fondée, étant donné que s'il est constant que le véhicule en question a été volé le 31 octobre 2003 en Belgique et retrouvé à Paris au mois de décembre 2003, de sorte que le véhicule n'a *de facto* pas été à la disposition de Monsieur ..., il n'en demeure pas moins que les frais exposés pendant cette période par la société n'ont pas été exposés dans l'intérêt de la société, mais dans celui de Monsieur

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 15 juillet 2010, par le vice-président, en présence du greffier assumé Patricia Rego.

Patricia Rego

Martine Gillardin